

PENGARUH PENGALAMAN AUDIT TERHADAP PENGAMBILAN KEPUTUSAN ETIS DENGAN BUDAYA ORGANISASI SEBAGAI PEMODERASI

Mudassir

Fakultas Ekonomi dan Bisnis IAIN Manado
Jl. Dr. S.H Sarundajang Kawasan Ring I Road Manado
dassir_mathar@yahoo.com

Abstract: *The purpose of this study to examine the effect of experience and mnganalisis APIP auditors of the moderated ethical decision making culture of the organization. The analysis used in this study using the analysis of Structural Equation Modeling (SEM), the results showed that the Auditor APIP has experience auditing a high capable of ethical decision making , organizational culture is owned by auditors APIP in East Java has not been an important factor in influencing decision ethical decisions while moderating influence of organizational culture audit experience in ethical decision making.*

Abstrak: Tujuan penelitian ini untuk menguji dan mnganalisis pengaruh pengalaman auditor APIP terhadap pengambilan keputusan etis yang dimoderasi budaya organisasi. Analisis digunakan dalam penelitian ini menggunakan *Structural Equation Modeling (SEM)*, hasil penelitian menunjukkan bahwa Auditor APIP yang memiliki pengalaman audit yang tinggi mampu melakukan pengambilan keputusan etis, budaya organisasi yang dimiliki oleh auditor APIP di Jawa Timur belum menjadi faktor penting dalam mempengaruhi pengambilan keputusan etis sedangkan budaya organisasi memoderasi pengaruh antara pengalaman audit dalam pengambilan keputusan etis.

Kata Kunci: pengalaman auditor APIP, budaya organisasi, pengambilan keputusan etis

PENDAHULUAN

Akuntan seringkali dihadapkan pada situasi adanya dilema yang menyebabkan dan memungkinkan akuntan tidak dapat independen. Akuntan diminta untuk tetap independen dari klien. Pada saat yang sama, mereka tergantung kepada klien karena *fee* yang diterimanya. Hal inilah yang seringkali membuat akuntan berada dalam situasi dilematis Finn *et al* (1988).

Penelitian etika pada akuntan di Indonesia telah banyak dilakukan utamanya pada aspek kognitif akuntan (khususnya berkaitan dalam pengambilan keputusan etis). Referensi utama penelitian pada aspek kognitif tersebut adalah *Theory of Moral Reasoning* yang dikembangkan oleh Kohlberg dan *Defining Issues Test (DIT)* yang dikembangkan oleh Rest dalam Ludigdo (2005).

Penelitian etika, pada umumnya mengembangkan instrumen yang berisi situasi pengambilan keputusan etis dan menggunakan pendekatan *positivistic*.

Mudassir, Pengaruh Pengalaman Audit terhadap Pengambilan Keputusan...

Penelitian jenis ini antara lain dilakukan oleh Maryani dan Ludigdo (2001) yang dari hasil survei mereka mendeskripsikan secara parsial faktor-faktor yang mempengaruhi sikap dan perilaku etis akuntan. Penelitian lain dilakukan oleh Ludigdo dan Machfoedz (1999) yang berfokus pada masalah persepsi akuntan terhadap kode etik akuntan dan etika bisnis.

Pengambilan keputusan etis (*ethical decision*) adalah sebuah keputusan yang baik secara legal maupun moral dapat diterima oleh masyarakat luas (Trevino, 1986; Jones, 1991). Kemampuan dalam mengidentifikasi dan melakukan perilaku etis atau tidak etis adalah hal yang mendasar dalam profesi akuntan. Internal auditor juga tidak terlepas dari masalah bagaimana membuat keputusan etis. Internal auditor sebagai karyawan mempunyai tanggung jawab kepada organisasi dimana dia bekerja, tetapi sebagai seorang akuntan yang profesional dia harus bertanggung jawab kepada profesinya, kepada masyarakat, dan kepada dirinya sendiri untuk berkelakuan etis, Mudassir (2011).

Budisusetyo (2004) Internal auditor secara terus menerus dihadapkan pada situasi dilema etika yang melibatkan pilihan-pilihan atas nilai-nilai yang saling bertentangan. Manajemen dapat mempengaruhi proses pemeriksaan yang dilakukan oleh internal auditor. Manajemen dapat menekan internal auditor untuk melanggar standar pemeriksaan. Di sisi lain, internal auditor juga terikat kepada etika profesi dan mempunyai tanggungjawab sosial. Dalam situasi seperti inilah auditor berada dalam posisi yang dilematis. Memenuhi tuntutan manajemen berarti melanggar standar dan etika profesi. Tidak memenuhi tuntutan tersebut kemungkinan dapat menghasilkan sanksi atas diri internal auditor.

Trevino (1986) menyusun sebuah model pengambilan keputusan etis dengan menyatakan bahwa keputusan etis merupakan sebuah interaksi antara faktor individu dan faktor situasional (*person-situation interactionist model*). Dia menyatakan bahwa pengambilan keputusan etis seseorang akan sangat tergantung kepada faktor-faktor individu (*individual moderators*) seperti *ego strength*, *field dependence*, and *locus of control* dan faktor situasional, seperti *immediate job context*, *organizational culture*, and *characteristics of the work*.

Penelitian mengenai pengaruh pengalaman audit yang dimoderasi oleh budaya organisasi dalam pengambilan keputusan etis pada auditor APIP (*aparatur pengawasan internal pemerintah*) yang dikembangkan untuk penelitian ini menurut pengetahuan peneliti masih sedikit dilakukan oleh para peneliti sebelumnya. Penegasan menyangkut orisinalitas dari peneliti ini dapat dikemukakan sebagai berikut: (1) pengembangan model empiris, dan (2) pengembangan metode pengukuran variabel penelitian.

Pengembangan model empiris dilakukan dengan memunculkan variabel baru dalam model pengambilan keputusan etis, yaitu budaya organisasi yang berfungsi sebagai variabel pemoderasi. Moderasi budaya organisasi dan pengalaman audit diharapkan berperan dalam pengambilan keputusan etis Mudassir (2011).

Selanjutnya metode pengukuran untuk variabel pengalaman audit sebagaimana pada penelitian (Bouwman dan Bradley, 1997) hanya mengukur variabel pengalaman audit dari lamanya seseorang bekerja sebagai auditor. Hal itu seringkali tidak tepat dalam menjelaskan bagaimana sesungguhnya pengalaman

audit yang dimiliki auditor dalam pengambilan keputusan etis. Karena itulah, melalui penelitian ini, penulis mencoba mengembangkan suatu model pengukuran pengalaman audit baik dari segi pengalaman kerja, yaitu penugasan yang pernah ditangani (Tubbs, 1992), maupun pengalaman waktu, yaitu masa kerja sebagai auditor atau pegawai (Bouwman dan Bradley, 1997).

Pengukuran pengalaman audit ini menggabungkan indikator-indikator dari kedua dimensi pengalaman kerja dan pengalaman waktu. Hasil pengujian pengalaman audit dengan pengukuran pengalaman kerja dan pengalaman waktu ini diharapkan bermanfaat sebagai dasar bagi penelitian dimasa mendatang Mudassir (2011).

Dengan demikian tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini, yaitu untuk: 1) Menguji dan menganalisis pengaruh pengalaman audit dalam pengambilan keputusan etis auditor APIP; 2) Menguji dan menganalisis pengaruh budaya organisasi dalam pengambilan keputusan etis auditor APIP dan; 3) Menguji dan menganalisis budaya organisasi yang memperkuat pengaruh pengalaman audit dalam pengambilan keputusan etis auditor APIP.

TINJAUAN TEORETIS

Pengambilan Keputusan Etis (*Ethical Decision Making*)

Trevino (1986) menyusun sebuah model pengambilan keputusan etis dengan menyatakan bahwa pengambilan keputusan etis adalah merupakan sebuah interaksi antara faktor individu dan faktor situasional (*person-situation interactionist model*). Dia menyatakan bahwa pengambilan keputusan etis seseorang akan sangat tergantung kepada faktor-faktor individu (*individual moderators*) seperti *ego strength, field dependence, and locus of control* dan faktor situasional seperti *immediate job context, organizational culture, and characteristics of the work*.

Model yang diajukan Trevino (1986) menjelaskan yaitu, ketika seseorang dihadapkan pada sebuah dilema etika maka individu tersebut akan mempertimbangkannya secara kognitif dalam benaknya. Hal ini searah dengan pernyataan Jones (1991) tentang moral issue yang ada dalam dilema etika tersebut bahwa kesadaran kognitif moral seseorang akan sangat tergantung kepada level perkembangan moral Kohlberg (dalam Arnold *et al.*, 1999).

Pengambilan keputusan etis (*ethical decision*) per definisi adalah sebuah keputusan yang baik secara legal maupun moral dapat diterima oleh masyarakat luas (Trevino, 1986; Jones, 1991). Beberapa review tentang penelitian etika (Ford dan Richardson, 1994) mengungkapkan beberapa penelitian empirik tentang pengambilan keputusan etis.

Mereka menyatakan bahwa salah satu determinan penting perilaku pengambilan keputusan etis adalah faktor-faktor yang secara unik berhubungan dengan individu pembuat keputusan dan variabel-variabel yang merupakan hasil dari proses sosialisasi dan pengembangan masing-masing individu. Faktor-faktor individual tersebut meliputi variabel-variabel yang merupakan ciri pembawaan sejak lahir (gender, umur, kebangsaan dan sebagainya). Sedangkan faktor-faktor lainnya adalah faktor organisasi, lingkungan kerja, profesi dan sebagainya.

Budaya Organisasi (*Organization Culture*)

Budaya organisasi pada intinya merupakan sebuah sistem dari nilai-nilai yang bersifat umum. Adapun nilai-nilai personal mulai dikembangkan pada saat awal kehidupan, seperti halnya kepercayaan pada umumnya, tersusun dalam sistem hirarki dengan sifat-sifat yang dapat dijelaskan dan diukur, serta konsekuensi-konsekuensi perilaku yang dapat diamati (Douglas *et al.*, 2001).

Sistem nilai umum yang dijelaskan oleh Ouchi (1980) adalah bagian dari keseluruhan budaya organisasi. Nilai-nilai tersebut merupakan inti dari budaya organisasi yang tercermin dalam praktik organisasi. Persepsi terhadap budaya organisasi didasarkan pada kondisi-kondisi yang dialami seseorang dalam organisasinya, seperti penghargaan, dukungan, dan perilaku yang diharapkan diperoleh di organisasi.

Robbins (1998) mendefinisikan budaya organisasi sebagai suatu sistem makna bersama yang dianut oleh anggota-anggota yang membedakan organisasi tersebut dengan organisasi yang lain. Lebih lanjut, Robbins (1998) menyatakan bahwa sebuah sistem pemaknaan bersama dibentuk oleh warganya yang sekaligus menjadi pembeda dengan organisasi lain.

Mas'ud (2004) menyatakan bahwa budaya organisasi adalah system makna, nilai-nilai dan kepercayaan yang dianut bersama dalam suatu organisasi yang menjadi rujukan untuk bertindak dan membedakan organisasi satu dengan organisasi lain. Hofstede *et al* (1993) dalam Mas'ud (2004) menyatakan bahwa budaya organisasi adalah nilai-nilai yang dipelihara dan dipertahankan. Variabel dimensi budaya organisasi yang dijadikan dasar pengukuran diturunkan dari 6 (enam) dimensi budaya organisasi Hofstede *et al* (1993) yang meliputi: 1) Profesionalisme, yaitu merupakan ukuran kecakapan atau keahlian yang dimiliki oleh pekerja dalam organisasi; 2) Jarak dari manajemen, yaitu tingkat keterlibatan atasan terhadap masalah-masalah di luar pekerjaan yang dialami oleh bawahan; 3) Percayaan pada rekan sekerja, yaitu interaksi yang terbina antar sesama pekerja dalam organisasi; 4) Keteraturan, yaitu kondisi lingkungan kerja yang menunjukkan adanya aturan-aturan atau ketentuan yang harus dipatuhi oleh anggota organisasi; 5) Permusuhan, yaitu adanya pertentangan dan ketidakharmonisan dalam suatu organisasi yang menimbulkan rasa tidak nyaman dalam bekerja; 6) Integrasi, yaitu iklim yang terbentuk dalam organisasi dimana pekerja merasa memiliki ikatan yang kuat dalam organisasi.

Pengalaman Audit (*Audit Experience*)

Menurut pendapat Monks *et al* (2004) dalam buku yang berjudul "*Psikologi Perkembangan: Pengantar dalam Berbagai Bagiannya*" mengartikan pengalaman sebagai suatu pembelajaran yang juga mencakup perubahan yang relatif tepat dari perilaku yang diakibatkan pengalaman, pemahaman dan praktik. Sedangkan Purnamasari (2005) yang juga mengutip pernyataan Tubbs (1992) memberikan simpulan dalam penelitiannya bahwa seorang karyawan yang memiliki pengalaman kerja yang tinggi akan memiliki keunggulan dalam beberapa hal di antaranya: 1) mendeteksi kesalahan; 2) memahami kesalahan; 3) mencari penyebab munculnya kesalahan.

Taylor dan Tood (1995) berpendapat bahwa seseorang yang berpengalaman memiliki cara berpikir yang lebih terperinci, lengkap dan *sophisticated* dibandingkan seseorang yang belum berpengalaman. Sedangkan menurut Puspangsih (2004) pengalaman kerja seseorang menunjukkan jenis-jenis pekerjaan yang pernah dilakukan seseorang dan memberikan peluang yang besar bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan yang lebih baik. Semakin luas pengalaman kerja seseorang, semakin trampil melakukan pekerjaan dan semakin sempurna pola berpikir dan sikap dalam bertindak untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Pengetahuan auditor tentang audit akan semakin berkembang dengan bertambahnya pengalaman bekerja. Pengalaman kerja akan meningkat seiring dengan semakin meningkatnya kompleksitas kerja. Menurut pendapat Tubbs (1992) jika seorang auditor berpengalaman, maka (1) auditor menjadi sadar terhadap lebih banyak kekeliruan, (2) auditor memiliki salah pengertian yang lebih sedikit tentang kekeliruan, (3) auditor menjadi sadar mengenai kekeliruan yang tidak lazim, dan (4) hal-hal yang terkait dengan penyebab kekeliruan departemen tempat terjadinya kekeliruan dan pelanggaran serta tujuan pengendalian internal menjadi relatif lebih menonjol.

Tubbs (1992) melakukan penelitian tentang dampak pengalaman organisasi dan tingkat pengetahuan. Penelitian tersebut melibatkan 72 auditor dan 23 mahasiswa sebagai responden yang telah menempuh mata kuliah auditing. Hasil penelitian menunjukkan bahwa subjek yang mempunyai pengalaman audit lebih banyak akan menemukan kesalahan yang lebih banyak dan item-item kesalahan yang dilakukan lebih kecil dibandingkan auditor yang mempunyai pengalamannya lebih sedikit.

Pengalaman audit adalah pengalaman auditor dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu maupun dari banyaknya penugasan yang pernah ditangani. Libby dan Frederick (1990) menemukan bahwa semakin banyak pengalaman auditor semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit. Dalam hal pengalaman, penelitian dibidang psikologi yang telah dikutip oleh Jeffrey dan Weatherholt (1996) memperlihatkan bahwa seseorang yang lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang substantif memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai berbagai peristiwa-peristiwa.

METODE PENELITIAN

Populasi pada penelitian ini adalah auditor yang aktif sebagai auditor APIP (Aparat Pengawas Internal Pemerintah) di Jawa Timur berjumlah 95 orang auditor APIP. Pengambilan sampel dengan metode menggunakan metode sensus (sampel jenuh). Dalam hubungannya dengan pilihan alat uji untuk menganalisis data, yaitu *Structural Equation Modeling (SEM)*, Solimun (2002) mengemukakan beberapa pedoman penentuan besarnya *sample size* didalam *SEM* adalah: 1) Bila pendugaan parameter menggunakan metode kemungkinan maksimum (*maximum likelihood estimation*) besar sampel yang disarankan adalah antara 100 hingga 200,

dan minimum absolutnya adalah 50; 2) Sebanyak 5 hingga 10 kali jumlah parameter dalam model dan akan diduga; 4) Sama dengan 5 hingga 10 kali jumlah variabel manifes (indikator) dari keseluruhan variabel laten.

Pada penelitian ini terdapat 13 variabel manifes (indikator), sehingga ukuran sampel minimum adalah $5 \times 13 = 65$ anggota sampel (responden), dan ukuran sampel maksimum adalah $10 \times 13 = 130$. Dengan demikian ukuran sampel penelitian ini sebesar 88 (delapan puluh delapan) anggota sampel (responden) yang memenuhi syarat untuk menggunakan analisis SEM, yaitu di antara jumlah sampel minimum dan maksimum.

Jenis data penelitian adalah data primer yang bersumber dari kuisisioner yang diisi oleh responden. Penelitian dilakukan pada kantor Inspektorat di Jawa Timur dengan pertimbangan pemilihan lokasi penelitian, yaitu: 1) Jawa Timur merupakan Provinsi terbesar ke-2 (dua) di Indonesia setelah DKI Jakarta dan menyerap total belanja daerah (APBD) terbesar; 2) Pengumpulan data dilakukan dengan cara menyampaikannya sendiri kuesioner kepada auditor APIP melalui Email.

Persamaan struktural yang akan dicari dan diuji koefisiennya adalah sebagai berikut :

$$Y = \gamma X + M + \zeta$$

Keterangan:

γ (Gama) : Koefisien pengaruh variabel eksogen terhadap variabel endogen

ζ (Zeta) : Galat model

PEMBAHASAN

Hasil CFA pada variabel Pengalaman Audit (X) ditunjukkan pada tabel berikut ini.

Tabel 1: Hasil Pengujian CFA Variabel Pengalaman Audit (X)

Indikator	Loading Factor	P-value
Pengalaman Kerja (X1)	0.759	Fix
Pengalaman Waktu (X2)	0.768	0.001

Sumber: data penelitian diolah

Pengalaman audit (X) diindikasikan dari adanya pengalaman kerja dan pengalaman waktu. Tabel di atas terlihat bahwa kedua indikator secara signifikan mengukur variabel Pengalaman Audit (X) karena setiap indikator memiliki nilai P-value < 0.05 atau indikator dinyatakan fix (ditetapkan). Besarnya koefisien *loading factor* tertinggi diperoleh informasi bahwa indikator Pengalaman Waktu (X2) adalah indikator terkuat pengukur variabel Pengalaman Audit (X1). Jadi Pengalaman Audit (X) auditor APIP terlihat utamanya karena Pengalaman Waktu.

Tabel 2: Hasil Pengujian CFA Variabel Budaya Organisasi (M)

Indikator	Loading Factor	P-value
Profesional (M1)	0.629	Fix
Jarak dari Manajemen (M2)	0.715	0.001
Percaya pada rekan sekerja (M3)	0.688	0.001
Keteraturan (M4)	0.757	0.001
Permusuhan (M5)	0.627	0.001
Integrasi (M6)	0.804	0.001

Sumber: data penelitian diolah

Enam indikator pengukur Budaya Organisasi (M) auditor APIP yaitu profesional, jarak dari manajemen, percaya pada rekan sekerja, keteraturan, permusuhan, dan integrasi. Tabel di atas memperlihatkan keenam indikator secara signifikan mengukur variabel Budaya Organisasi (M) karena setiap indikator memiliki nilai P-value < 0.05 atau indikator dinyatakan fix (ditetapkan). Besarnya koefisien *loading factor* tertinggi memperlihatkan bahwa indikator Integrasi (M6) adalah indikator terkuat pengukur variabel Budaya Organisasi (M). Jadi Budaya Organisasi (M) auditor APIP terlihat utamanya karena adanya Integrasi.

Tabel 3: Hasil Pengujian CFA Variabel Keputusan Etis (Y)

Indikator	Loading Factor	P-value
Skenario 1 menginformasikan peluang tender (Y1)	0.602	Fix
Skenario 2 kebijakan organisasi (Y2)	0.529	0.001
Skenario 3 mengungkapkan kasus (Y3)	0.432	0.001
Skenario 4 praktik organisasi (Y4)	0.403	0.001
Skenario 5 menghilangkan informasi (Y5)	0.495	0.001

Sumber: data penelitian diolah

Lima indikator pengukur Keputusan Etis (Y) auditor yaitu: skenario 1 menginformasikan peluang tender, skenario 2 kebijakan organisasi, skenario 3 mengungkapkan kasus, skenario 4 praktik organisasi dan skenario 5 menghilangkan informasi. Tabel di atas memperlihatkan kelima indikator secara signifikan mengukur variabel Keputusan Etis (Y) karena setiap indikator memiliki nilai P-value < 0.05 atau indikator dinyatakan fix (ditetapkan). Besarnya koefisien *loading factor* tertinggi memperlihatkan bahwa indikator Skenario 1 (Y1) adalah indikator terkuat pengukur variabel Keputusan Etis (Y). Jadi keputusan etis (Y) auditor APIP terlihat utamanya karena adanya skenario 1 menginformasikan peluang tender. Secara berturut-turut pengukur Keputusan Etis dari terkuat ke terlemah adalah sebagai berikut: (1) skenario 1, (2) skenario 2, (3) skenario 5, (4) skenario 3, dan (5) skenario 4.

Selain model pengukuran, dalam Analisis SEM juga menyajikan model struktural. Pada model struktural hakekatnya adalah pengujian hipotesis pada penelitian ini. Pengujian hipotesis pengaruh langsung dilakukan dengan uji t (*t test*) pada masing-masing jalur pengaruh langsung secara parsial. Hasil analisis secara lengkap, terdapat dalam hasil analisis SEM, dapat dilihat pada tabel berikut ini.

Tabel 4: Hasil Pengujian Hipotesis Penelitian

Variabel Bebas	Variabel Terikat	Koefisien Jalur	p-value	Keterangan
Pengalaman Audit (X1)	Pengambilan Keputusan Etis (Y)	0.374	0.009	Signifikan
Budaya Organisasi (X4)	Pengambilan Keputusan Etis (Y)	0.125	0.249	Tidak Signifikan
Moderasi Pengalaman Audit (X1) dengan Budaya Organisasi (M)	Pengambilan Keputusan Etis (Y)	0.374	0.002	Signifikan

Sumber: data penelitian diolah

Tiga variabel penelitian ini yaitu pengalaman audit, budaya organisasi dan pengambilan keputusan etis adalah *unobservable variable* atau *latent variable* yang diukur dari beberapa indikator.

Tabel 5: Matriks Komparasi Nilai Mean Dan Loading Factor Masing-Masing Indikator Pengukur Variabel Latent

Variabel	Indikator	Loading Factor	Mean
Pengalaman Audit (X)	Pengalaman Kerja (X1)	0.759	3.85
	Pengalaman Waktu (X2)	0.768	3.81
Budaya Organisasi (M)	Profesional (M1)	0.629	3.48
	Jarak dari Manajemen (M2)	0.715	3.40
	Percaya pada rekan sekerja (M3)	0.688	3.51
	Keteraturan (M4)	0.757	3.19
	Permusuhan (M5)	0.627	3.64
	Integrasi (M6)	0.804	3.36
Keputusan Eti (Y)	Skenario 1 menginformasikan peluang tender	0.602	3.27
	Skenario 2 kebijakan organisasi	0.529	3.73
	Skenario 3 mengungkap kasus	0.432	3.81
	Skenario 4 praktik organisasi	0.403	3.57
	Skenario 5 menghilangkan informasi	0.495	3.34

Sumber: data penelitian diolah

Pengaruh Pengalaman Audit dalam Pengambilan Keputusan Etis

Hubungan pengalaman audit dalam pengambilan keputusan etis pada penelitian ini menunjukkan hasil yang positif. Temuan ini mengindikasikan bahwa pengalaman audit seseorang auditor APIP yang diperoleh dari indikator pengalaman waktu dan pengalaman kerja akan berpengaruh secara positif dalam proses pengambilan keputusan etis yang akan diambil dalam menghadapi situasi dilema etika. Dugaan sebelumnya yang menjadi hipotesis pertama dalam penelitian ini dapat dibuktikan.

Pengalaman waktu yang diperoleh dari masa kerja akan semakin berkembang seiring dengan bertambahnya masa kerja sebagai auditor. Hal ini dapat

terjadi karena dalam proses audit sering terjadi proses diskusi mengenai masalah audit yang dihadapi dengan rekan sekerja, pengawasan dari ketua tim, dan pengendali teknis serta proses *review* oleh auditor senior. Bertambahnya pengalaman waktu menjadikan auditor APIP lebih menyadari pentingnya mengikuti berbagai program pelatihan dan selalu menggunakan standar auditing dalam melakukan pekerjaannya, sehingga auditor memiliki banyak pertimbangan dalam melakukan pengambilan keputusan etis.

Pengalaman kerja yang diperoleh dari berbagai jenis penugasan yang pernah dilakukan akan memberikan peluang yang besar bagi auditor APIP untuk melakukan pekerjaan dengan lebih baik. Semakin luas pengalaman kerja yang dimiliki oleh auditor APIP, akan semakin trampil pula mereka dalam melakukan pekerjaan, dan semakin sempurna pula pola berpikir dan cara mereka bersikap dalam bertindak untuk mencapai tujuan-tujuan etis yang telah ditetapkan. Temuan penelitian ini sejalan dengan pernyataan Taylor dan Tood (1995) yang menyatakan bahwa seseorang yang berpengalaman memiliki cara berpikir yang lebih terperinci, lengkap, dan *sophisticated* dibandingkan seseorang yang belum berpengalaman.

Pengalaman audit dalam penelitian ini dibentuk oleh dua indikator yaitu; pengalaman kerja dan pengalaman waktu. Indikator pengalaman kerja diukur dengan empat item instrumen pertanyaan yaitu; mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan, mencatat penyebab kesalahan, dan menemukan penyebab kesalahan. Indikator pengalaman waktu diukur dengan satu item instrumen pertanyaan, yaitu masa kerja sebagai auditor APIP.

Pada tahap analisis faktor konfirmatori, kedua indikator tersebut telah memenuhi kesesuaian model atau fit atau memiliki nilai *loading factor* yang telah sesuai, sehingga kedua indikator digunakan sampai tahap akhir untuk menjelaskan variabel pengalaman audit. Nilai *loading factor* terbesar dalam menjelaskan variabel laten pengalaman audit adalah indikator pengalaman waktu. Sejalan hasil deskripsi jawaban responden pada indikator ini. Rata-rata jawaban responden dikategorikan tinggi. Oleh karena itu, faktor yang paling dominan membentuk pengalaman audit adalah indikator pengalaman waktu.

Hasil analisis juga menunjukkan bahwa pengalaman audit dapat mendorong pengambilan keputusan etis auditor APIP di Jawa Timur. Adanya pengalaman audit yang semakin baik akan menimbulkan tingkat pengambilan keputusan etis yang juga semakin baik. Faktor individu pengalaman audit dalam beberapa penelitian memang seringkali tidak ditemukan pengaruhnya dalam pengambilan keputusan etis (Ford dan Richardson, 1994). Temuan dalam penelitian ini mendukung hasil penelitian sebagaimana penelitian yang dilakukan oleh Kidwell *et al* (1987) yang menyatakan bahwa individu dengan lebih banyak pengalaman akan cenderung mempunyai tanggapan etis yang lebih baik. Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian yang dilakukan oleh Larkin (2000); Tubbs (1992) dan Budisusetyo (2004).

Pengaruh Budaya Organisasi dalam Pengambilan Keputusan Etis

Penelitian ini menemukan bahwa budaya organisasi tidak berpengaruh dalam pengambilan keputusan etis auditor APIP. Artinya, budaya organisasi yang dimiliki oleh auditor APIP yang diperoleh dari persepsi indikator profesionalisme,

jarak dari manajemen, percaya pada rekan sekerja, keteraturan, permusuhan, dan integrasi yang rendah tidak berpengaruh dalam pengambilan keputusan etis yang akan diambil oleh auditor APIP dalam menghadapi situasi dilema etika.

Persepsi yang rendah terhadap profesionalisme menunjukkan auditor APIP belum memiliki kecakapan atau keahlian yang dimiliki sebagai pekerja dalam organisasi. Pada organisasi yang menjunjung tinggi nilai-nilai profesionalisme, semua pekerja akan mencurahkan perhatiannya pada pekerjaan sebagai bentuk dari tanggung jawab yang harus ditunaikan.

Rendah persepsi terhadap Jarak dari manajemen menunjukkan auditor APIP belum melibatkan atasan terhadap masalah-masalah di luar pekerjaan yang dialami oleh bawahan. Hubungan antar pribadi yang terbina baik akan memungkinkan terciptanya iklim kerja yang cerah.

Persepsi terhadap kepercayaan yang rendah pada rekan sekerja menunjukkan auditor APIP belum memiliki interaksi yang baik dan terbina antar sesama pekerja dalam organisasi. Sikap yang terbuka, ramah dalam pergaulan, dan perilaku yang menunjukkan rasa persaudaraan yang tinggi di antara sesama pekerja karena merasa senasib dan seperjuangan akan menumbuhkan kepercayaan dan perilaku yang positif.

Keteraturan dipersepsikan rendah menunjukkan auditor APIP menilai rendah kondisi lingkungan tempat kerjanya terhadap adanya aturan-aturan atau ketentuan yang harus dipatuhi oleh anggota organisasi. Adanya aturan yang ditetapkan oleh organisasi seyogyanya berlaku sama untuk semua orang atau departemen dalam organisasi sehingga mencerminkan adanya rasa keadilan.

Persepsi yang rendah terhadap permusuhan menunjukkan auditor APIP menilai masih adanya pertentangan dan ketidakharmonisan dalam suatu organisasi yang menimbulkan rasa tidak nyaman dalam bekerja. Hal ini berpotensi pada penurunan motivasi kerja dan berdampak negatif terhadap perilaku pekerja. Kompetisi yang tidak sehat antar departemen dalam suatu organisasi, ketika orang-orang dalam organisasi itu mungkin saling merasa curiga menyebabkan terhambatnya komunikasi dan koordinasi serta sulitnya bergaul antar individu.

Persepsi yang rendah terhadap Integrasi menunjukkan auditor APIP menilai bahwa iklim yang terbentuk dalam organisasi belum memiliki ikatan yang kuat dalam organisasi. Lingkungan kerja yang tidak menyenangkan diduga karena tidak didukung oleh kerjasama yang terjalin baik di antara sesama pekerja atau sesama departemen.

Budaya Organisasi Memoderasi Pengaruh Pengalaman Audit Dalam Pengambilan Keputusan Etis Auditor APIP

Penelitian ini menghasilkan temuan bahwa budaya organisasi memoderasi pengaruh antara pengalaman audit dalam pengambilan keputusan etis. Budaya organisasi dapat memperkuat pengaruh antara pengalaman audit dalam pengambilan keputusan etis.

Hasil penelitian ini mengindikasikan adanya pengaruh efek pengalaman audit dalam pengambilan keputusan etis. Semakin tinggi budaya organisasi yang dimiliki oleh auditor APIP semakin tinggi pula tingkat pengambilan keputusan etis.

Sebaliknya, akan semakin rendah jika dukungan budaya organisasi yang dimiliki oleh auditor APIP juga semakin rendah.

Budaya organisasi bertindak sebagai variabel moderator semu (*Quasi Moderator*). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sebagai variabel moderator, budaya organisasi berhasil memodifikasi bentuk hubungan antara variabel prediktor (pengalaman audit) dan variabel respon (pengambilan keputusan etis) dimana variabel moderator berinteraksi dengan variabel prediktor sekaligus menjadi variabel prediktor.

Analisa terhadap kuesioner dilakukan terhadap delapan puluh delapan jawaban responden yang telah memenuhi kriteria untuk diolah lebih lanjut. Hasilnya menunjukkan bahwa pengalaman waktu merupakan indikator yang penting sebagai prioritas dalam meningkatkan variabel pengalaman audit jika dilihat dari perolehan nilai *loading factor* yang paling tinggi. Hal ini memberi makna bahwa faktor pengalaman waktu atau masa kerja yang dimiliki auditor selama menjadi pegawai mampu membentuk dan mengubah sifat dan sikap auditor APIP dalam menanggapi kondisi atau situasi yang mengandung unsur dilema etika.

Perolehan rerata (mean) dari pengalaman kerja yang tinggi menunjukkan kondisi aktual (riil saat penelitian dilakukan) yang berkategori baik. Dengan demikian, seseorang yang lebih banyak memiliki pengalaman kerja (penugasan yang pernah ditangani) dalam suatu bidang substantive, akan memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya. Dia juga dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai berbagai peristiwa-peristiwa yang seharusnya memerlukan pertimbangan etis.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian Trevino (1986) yang menyusun sebuah model pengambilan keputusan etis. Hasil penelitian itu menyatakan bahwa pengambilan keputusan etis merupakan sebuah interaksi antara faktor individu dan faktor situasional (*person-situation interactionist model*). Dia menyatakan bahwa pengambilan keputusan etis seseorang akan sangat tergantung kepada faktor-faktor individu (*individual moderators*) seperti *ego strength*, *field dependence*, and *locus of control*, dan faktor situasional seperti *immediate job context*, *organizational culture*, dan *characteristics of the work*.

Model yang diajukan Trevino (1986) menjelaskan bahwa ketika seseorang dihadapkan pada sebuah dilema etika, individu tersebut akan mempertimbangkannya secara kognitif dalam benaknya. Hal ini sejalan dengan pernyataan Jones (1991) tentang *moral issue* yang ada dalam dilema etika. Jones (1991) menyatakan bahwa kesadaran kognitif moral seseorang akan sangat tergantung kepada level perkembangan moral Kohlberg.

Hasil analisis dapat diinterpretasikan bahwa, budaya organisasi memoderasi pengaruh pengalaman audit dalam pengambilan keputusan etis auditor APIP. Hal ini terlihat dari selisih skor pengambilan keputusan etis yang disebabkan oleh perubahan level pengalaman audit yang menunjukkan hasil berbeda antara tingkat budaya organisasi rendah dan tingkat budaya organisasi tinggi. Jadi, perubahan level pengalaman audit berpengaruh positif dalam pengambilan keputusan etis. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi budaya organisasi yang dimiliki auditor APIP semakin tinggi pula hubungan positif antara pengalaman audit dalam pengambilan

keputusan etis.

Temuan dalam penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Trevino (1986) dan Jones (1991). Penelitian Trevino (1986) mengungkapkan bahwa pengambilan keputusan etis merupakan sebuah interaksi antara faktor individu dan faktor situasional (*person-situation interactionist model*). Dia menyatakan bahwa pengambilan keputusan etis seseorang akan sangat tergantung kepada faktor-faktor individu (*individual moderators*) seperti *ego strength*, *field dependence*, and *locus of control*, dan faktor situasional seperti *immediate job context*, *organizational culture*, and *characteristics of the work*. Hal ini searah dengan pernyataan Jones (1991) tentang *moral issue* yang ada dalam dilema etika. Jones (1991) berpendapat bahwa kesadaran kognitif moral seseorang akan sangat tergantung kepada level perkembangan moral.

PENUTUP

Auditor APIP yang memiliki pengalaman audit yang tinggi mampu melakukan pengambilan keputusan etis. Pengalaman waktu berkembang seiring bertambahnya masa kerja sebagai auditor, karena proses audit akan sering terjadi proses diskusi masalah audit yang dihadapi dengan rekan sekerja, pengawasan dari ketua tim dan pengendali teknis serta proses *review* oleh auditor senior. Sedangkan, pengalaman kerja berkembang melalui berbagai jenis penugasan, memberikan peluang auditor APIP untuk semakin trampil dalam melakukan pekerjaan dan semakin sempurna pola berpikir dan bersikap dalam bertindak. Budaya organisasi yang dimiliki oleh auditor APIP di Jawa Timur belum menjadi faktor penting dalam mempengaruhi pengambilan keputusan etis. Budaya organisasi yang tidak menjunjung tinggi nilai-nilai profesionalisme akan terlihat dari semua pekerja yang tidak mencurahkan perhatian pada pekerjaan sebagai bentuk dari tanggung jawab yang harus ditunaikan.

Budaya organisasi memoderasi pengaruh antara pengalaman audit dalam pengambilan keputusan etis. Pengaruh pengalaman audit dalam pengambilan keputusan etis akan semakin tinggi jika didukung dengan budaya organisasi yang dimiliki oleh auditor APIP yang semakin tinggi, dan akan semakin rendah jika dukungan budaya organisasi yang dimiliki oleh auditor APIP juga semakin rendah. Budaya organisasi bertindak sebagai variabel moderator semu (*Quasi Moderator*) karena sebagai variabel moderator budaya organisasi berhasil memodifikasi bentuk hubungan antara variabel prediktor (pengalaman audit) dan variabel respon (pengambilan keputusan etis). Variabel moderator (budaya organisasi) berinteraksi dengan variabel prediktor sekaligus menjadi variabel prediktor.

Penelitian ini tidak melakukan wawancara langsung terhadap beberapa responden terpilih sehingga kesimpulan yang diambil hanya berdasarkan pada data yang dikumpulkan melalui penggunaan instrumen secara tertulis. Penelitian selanjutnya, disarankan dalam proses pengumpulan data di samping menggunakan kuesioner juga melakukan wawancara dengan responden. Penelitian selanjutnya disarankan untuk memperluas sampel penelitian dengan pemilihan sampel penelitian tidak hanya pada salah satu provinsi saja, namun mungkin dapat dikembangkan pada seluruh Provinsi di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

- Arnold, V.J.C. Lampe and S.G. Sutton. 1999. Understanding The Factors Underlying Ethical Organizations: Enabling Continuous Ethical Improvement. *The Journal of Alied Business Research*, 15(3): 1-19.
- Bouwman, M.J. and W.E. Bradley. 1997. Judgment and Decision Making, Part II: Expertise, Consensus and Accuracy. Ch. 3 in Arnold and Sutton (Eds.). *Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers*, Sarasota, FL. American Accounting Association: 89-133.
- Budisusetyo, S. 2004. Internal Auditor dan Dilema Etika: Pentingnya Pengalaman, Komitment Profesional dan Orientasi Etika Auditor serta Nilai Etika Organisasi, *Tesis*, Universitas Airlangga, Tidak dipublikasikan.
- Douglas, P.C., R.A. Davidson and B.N. Schwartz. 2001. The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2): 101-121.
- Ford, R. C. and W.D. Richardson. 1994. Ethical Decision Making: A Review of the Empirical Literature. *Journal of Business Ethics*, 13: 205-221.
- Hofstede, G., Bond, M.H. and Luk, C.-L. 1993 Individual Perceptions of Organizational Cultures: A Methodological Treatise on Levels of Analysis. *Organization Studies*, 14: 483-503.
- Jeffrey, C. and N. Weatherholt. 1996. Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study Case of CPAs and Corporate Accountants. *Behavioral Research in Accounting*, 8: 8-36.
- Jones, T.M. 1991. Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model. *Academy of Management Review*, 16(2): 366-395.
- Kidwell, J.M., R.E. Stevens and A.L. Bethke. 1987. Differences in Ethical Perceptions Between Male and Female Managers: Myth or Reality? *Journal of Business Ethics*, 6(6): 489-494.
- Kohlberg, L. 1981. Essays on Moral Development: The Philosophy of Moral Development. Harper and Row, New York.
- Larkin, J.M. 2000. The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas. *Journal of Business Ethics*, 23: 401-409.
- Libby, R., and D.M. Frederick. 1990. Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 348-367.
- Ludigdo, U. 2001. Strukturasi praktik etika di kantor akuntan publik: Sebuah studi interpretif. *Simposium Nasional Akuntansi IX*, Padang.
- Ludigdo, U. 2005. Pemahaman Strukturasi Atas Praktik Etika di Sebuah Kantor Akuntan Publik. *Ringkasan Disertasi*. Program Pascasarjana Universitas Brawijaya, Malang.
- Ludigdo, U. dan Machfoedz, M. 1999. Persepsi Akuntan dan Mahasiswa terhadap Etika Bisnis. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 1(2): 1-19.
- Maryani, T. dan Ludigdo, U. 2001. Survei atas Faktor-faktor yang Mempengaruhi Sikap dan Perilaku Etis Akuntan. *Jurnal TEMA*, II(1) Maret; 49-62.
- Mas'ud, F. 2004. *Survai Diagnosis Organisasional Konsep dan Aplikasi*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.

Mudassir, Pengaruh Pengalaman Audit terhadap Pengambilan Keputusan...

- Monks, F.J, Knoers, A.M.P dan Haditono, S.R. 2004. *Psikologi Perkembangan Pengantar dalam Berbagai Bagiannya*. Gadjah Mada University Press: Yogyakarta.
- Mudassir. 2011. Pengaruh Pengalaman Auditor, Komitmen Profesional, Orientasi Etika terhadap Pengambilan Keputusan Etis dengan Budaya Organisasi sebagai Varietas Pemoderasi. *Disertasi*. Universitas Brawijaya, Malang
- Muawanah, U., Indriantoro, N. 2001. Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit: Peran Locus of Control, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 4(2) Mei.
- Ouchi, W.G. 1980. Markets, Bureaucracies, and Clans. *Administrative Science Quarterly*, 25: 129-141.
- Purnamasari. D.I. 2005. Pengaruh Pengalaman Kerja Terhadap Hubungan Partisipasi dengan Efektifitas Sistem Informasi. *Jurnal Riset Akuntansi Keuangan*.
- Puspaningsih. A. 2004. Faktor-faktor yang Berpengaruh terhadap Kepuasan Kerja dan Kinerja Manajer Perusahaan Manufaktur. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*.
- Robbins, S.P. 1998. *Organization Behavior, Concepts, Controversies, Alication*. Seventh Edition, Englewood Cliffs dan PT. Prenhallindo, Jakarta.
- Solimun. 2002. *Multivariate analysis, Structural Equation Modelling (SEM) Lisrel dan AMOS*, Cetakan Pertama. Penerbit Universitas Negeri Malang.
- Taylor, S., and Todd, P. 1995. Assessing It Usage: The Role of Prior Experience. *MIS Quarterly*, 19(4) December: 561-570.
- Trevino, L.K. 1986. Ethical Decision Making in Organization: A person Situation Interactionist Model. *Academy of Management Review*, July: 601-617.
- Tubbs, R.M. 1992. The Effect of Experience on the Auditor's Organization and Amount of Knowledge. *The Accounting Review*, October: 783-801.